



Denge İzmir Bağımsız Denetim ve  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.  
1456 Sk. Punta İş Merkezi  
No: 10/1 Kat: 13 Alsancak / İZMİR  
Tel: (232) 421 26 00 Faks: (232) 421 26 01  
info@dengeymm.com.tr

Sayı : 2010/3  
Tarih : 22.12.2010

## ÖZEL BÜLTEN

### KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK HALLERİ VE KDV STOPAJLARI

#### KAYNAKLAR

Kanunlar	Diğer Kaynaklar
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	(19-30-31-46-50-51-53-58-70-81-86-97-89-91-96-104-105-107-108-110 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.04.1999 tarih ve 1601 sayılı muktezası
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.01.2000 tarih ve 349 sayılı muktezası
	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.11.1999 tarih ve 4909 sayılı muktezası

I.	GİRİŞ	3
II.	KONU HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER	<b>3</b>
	<b>A. Beyanname (2. No'lu KDV Beyannamesi)</b>	3
	<b>B. Katma Değer vergisinde sorumluluk Gerektiren Haller</b>	4
	<b>1. Tam Sorumluluk Uygulamasının Geçerli Olduğu İşlemler,</b>	4
	a) Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk,	4
	b) Yurt Dışından Sağlanan Finansman Hizmetlerinde Sorumluluk	5-6
	c) GVK'nun 70 maddesinde Sayılan Mal ve Hakların Kiralanmasında Sorumluluk,	6-7
	d) Telif Kazançlarında KDV Sorumluluğu,	6
	e) Reklam verme İşlemlerinde sorumluluk uygulaması,	8
	<b>2. Kısmi Sorumluluk Uygulamasının Geçerli Olduğu İşlemler,</b>	7
	a) Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlemlerinde Sorumluluk,	8-9
	b) İthalatçılar,Rafineriler,Akaryakıt Dağıtım Firmaları ve Akaryakıt Dağıtım Bayileri Dışında Kalan Satıcıların Sorumluluk Uygulaması,	9-10
	c) Alüminyum Profil ve Alüminyum Levha Teslimlerinde Sorumluluk	10
	d) Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Sorumluluk	10
	e) Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Sorumluluk	10-11
	f) Turizm Acentesi, Rehber ve Benzerlerince Verilen Hizmetlerde Sorumluluk Uygulaması,	11
	g) Hurda Atık ve Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Sorumluluk	11
	h) Bakır Ürünlerinde Sorumluluk Uygulaması,	12
	i) İşgücü Hizmetlerinde KDV Sorumluluk Uygulaması,	12-18
	j) Özel Güvenlik Hizmetlerinde Sorumluluk Uygulaması	18
	<b>3. 89 ve 91 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Sorumluluk</b>	19
	a) Sorumluluk Getirilen Kuruluşlar	19
	b) Tevkifat Yapılacak İşlemler	19-20
	c) Tevkifat Uygulamasında Sınır	20
	<b>4. Güncel KDV Tevkifat Oranları</b>	20-21- 22-23
	<b>5. Sorumluluk Kapsamında Yapılan İşlemlerde KDV İadesi:</b>	23-24
III.	SONUÇ	24-25

## I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDV Kanunu 9. maddesinde vergi sorumlusu kavramı açıklanmıştır.

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.
2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.
3. **(5904 sayılı Kanunun 9. mad. ile eklenen fıkra. Yür:3.7.2009)**"5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur."

KDV kanununun vergi sorumluluğunu düzenleyen bu maddenin konuluş amacı vergi alacağını güvenli şekilde tahsil edebilmesi için getirilmiştir. Bu madde ile Maliye Bakanlığı, gerek gördüğü hallerde vergi alacağını emniyet altına alabilmek için KDV'nin sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutulmasını öngörmektedir.

## II – KONU HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER

### A. Beyanname (2. No'lu KDV Beyannamesi):

3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanunu gereğince vergi sorumluluğu yüklenmiş bulunan kişilerin, yapacakları işlem bedeli üzerinden hesaplayacakları KDV'sini işlemin gerçekleştiği ayı izleyen 24 gün akşamına kadar ilgili vergi dairesine 2. No'lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri ve 26 günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir. **(5615 sayılı Kanunun 10. maddesiyle değişen ibare.Yür:4.4.2007)**

Sorumlulara ait 2 no'lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 no'lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

2 no'lu KDV beyannamesinin şekli, bir ay içinde birden fazla sorumluluk gerektiren işlemin bulunması durumunda her biri için ayrı ayrı beyanda bulunulacağı izlenimini vermektedir. Fakat, bir ayda farklı firmalara iş yaptırıldığında işlemler ne kadar çok olursa olsun verginin muhatabı tektir ve vergi sorumlusudur. Bu durum KDV Kanunu'nun 44. maddesinde belirtilmiştir. Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, bir dönem içinde gerçekleşen tüm işlemler için sorumlunun düzenleyeceği tek beyanname olmalıdır. Maliye Bakanlığı bu tereddütlerin giderilmesi amacı ile 53 nolu KDV Genel Tebliğ ile sorumluluk türü aynı olan KDV'ler için tek beyanname verilmesini uygun bulmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken

sorumluluk türünün aynı olması halinde tek beyanname verileceği hususudur.

## **B. Katma Değer vergisinde sorumluluk Gerektiren Haller:**

KDV'de sorumluluk müessesesi tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulamasında sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamı vergi sorumlusu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenirken, kısmi sorumluluk uygulamasında, işleme ait verginin belirli bir kısmı vergi sorumlusu tarafından beyan edilmektedir.

### **1. Tam Sorumluluk Uygulamasının Geçerli Olduğu İşlemler**

Bu itibarla aşağıda başlıklar halinde açıklamış olduğumuz işlemlerde Katma değer sorumluluğu bulunmaktadır.

- ❖ Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk,
- ❖ Yurt Dışından Temin Edilen Finansman Hizmetlerinde Sorumluluk
- ❖ GVK'nun 70. Maddesinde Sayılan Mal ve Hakların Kiralanmasında Sorumluluk ,
- ❖ Telif Kazançlarında KDV Sorumluluğu,
- ❖ Reklam Verme İşlemlerinde KDV Sorumluluğu,
- ❖ Diğer Çeşitli Faaliyetlerde KDV Sorumluluğu,

#### **a) Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV Sorumluluğu:**

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin verginin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması nedeniyle vergi, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine Kanunun 9 uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması, vergi anlaşmalarının KDV'yi kapsamaması sebebiyle, KDV sorumluluğunu etkilemez.

Faydalanma Türkiye'de olmak ve KDV'yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla;

- ❖ Yurt dışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,
- ❖ Yurt dışından gayrimaddî hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),
- ❖ Yurt dışından kiralanmış menkulün (meselâ bir iş makinesinin) Türkiye'ye getirilip kullanılması,
- ❖ Yurt dışından yazılım hizmeti alınması,
- ❖ Yurt dışından tamir-bakım hizmeti alınması,
- ❖ Bir yurt dışı firmanın personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye'de görev yapması gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.
- ❖

### **Konuya İlişkin Örnekler ve Muktezalar:**

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

1. Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için çizilen mimari proje,
  2. Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak verilen danışmanlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye verilen yazılım hizmeti,
  - KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında bilgi gönderilmesi.

Yurt dışından temin edilen ancak tevkifata tabi tutulmaması gereken hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdadır.

- İhraç edilecek mallar için yurt dışındaki firmalar tarafından yurt dışında verilen gözetmenlik, reklâm ve tanıtım, müşteri bulma ve benzeri hizmetler, ihraç konusu malın yurt dışında tüketilecek olması nedeniyle KDV'ye tabi değildir. Bu hizmetler nedeniyle yurt dışındaki firmaya ödenecek bedeller nedeniyle tevkifat uygulanmayacaktır.
- Türkiye'deki otel, hastane, özel okul gibi hizmet işletmeleri için yurt dışında yapılan reklâm ve tanıtım hizmetleri, yurt dışında ifa edildiğinden ve Türkiye'de yararlanma kesin olmadığından KDV'ye ve bu amaçla ödenen bedeller tevkifata tabi değildir.

Ancak bu hizmet işletmeleri için yurt dışında müşteri bulan firmaya, Türkiye'ye gönderdiği müşteriler için ödenen komisyon ve benzeri bedeller üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV tutarının sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

- Türkiye'deki firmanın yurt dışındaki tazminat davasını yurt dışındaki mahkemelerde takip eden avukatın yaptığı hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle avukata ödenen bedeller üzerinden KDV hesaplanıp sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyecektir.
- Yine; yabancı şarkıcı eğer Türkiye'de konser verirse işlem Türkiye'de gerçekleştiğinden ve hizmetten Türkiye'de faydalandığından bu hizmetten faydalananlar 2 no'lu KDV beyannamesi verecekler ve sorumlu oldukları KDV'yi de ödeyeceklerdir. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu, 16.04.1999 tarih ve 1601 sayılı muktezası ile de Türkiye'de konferans veren bir yabancıdan bu hizmeti için yurt dışına yapılan ödeme için 2 nolu KDV beyannamesi verilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- Yurt dışından ithal edilen mallara yönelik yapılan hizmetler, bu mallarla birlikte ithal edilmiş sayılır. KDV sorumluluğuna konu olmaktadır.

- Yabancı firmaların Türk ihraç mallarına yönelik hizmetlerinde faydalanmanın yurtdışında olduğu kabul edildiği için KDV sorumluluğu ortaya çıkmamaktadır.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.01.2000 tarih ve 349 sayılı muktezasında yabancı firmalardan sağlanan hizmetlerin, Türkiye dışına ihraç edilecek mallara yönelik olması halinde KDV sorumluluğu doğmayacağı belirtilmiştir.
- Türkiye'ye ithal edilen mallara yönelik pazar araştırması, gözetim ve denetim hizmeti verilmesi işlemlerinde sorumlu sıfatı ile KDV ödenmesi gerektiği, sorumlu sıfatıyla, hizmetten yararlanan Türk firması tarafından beyan edileceği, 30.11.1999 tarih ve 4909 sayılı muktezasında belirtilmiştir.

**b) Yurt Dışından Temin Edilen Finansman Hizmetlerinde Sorumluluk Uygulaması:**

İşletmeler finansman ihtiyaçlarını yurtiçinde yerleşik banka ve benzeri finans kurumlarından karşılayabilecekleri gibi, faiz veya vade avantajı, yurtiçinden kredi temin edememe, risk unsurları, operasyonel kolaylık gibi pek çok nedenle yurtiçi yerine yurtdışından kredi temin etme yoluna gidebilmektedirler. Yurtdışından sağlanan kredilerin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle özellik göstermektedir.

Yurt dışından sağlanan krediler için ödenen faizlerin ve bu krediler nedeniyle krediyi kullanan firmalar aleyhine doğan kur farklarının, KDV Kanunu'nun 9. maddesi gereğince ve sorumlu sıfatı ile (2 nolu KDV beyannamesi ile) KDV ödenip bunun indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda tereddüt hasıl olmuştur.

Fakat Maliye Bakanlığı, 46 Nolu KDV Genel Tebliğinin A Bölümünde yer alan düzenlemesi ile; "**Yurt dışı kredi işlemlerinin Kanunun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ve bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığını**" belirtmiştir. Bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV'den müstesna olduğunu, dolayısıyla KDV sorumluluğunun doğmadığını açıklamıştır.

Tebliğdeki hususlardan anlaşılacağı üzere, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın kredi olması, kredi sözleşmesinin bulunması, krediyi veren firmanın banka veya finans kurumu olması gerekmektedir. Ancak, alelade yabancı firmadan sağlanan krediler ile kredi sözleşmesi olmadan sağlanan borçlar ve cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz ve benzeri ödemelerde KDV sorumluluğu doğmaktadır.

**c) GVK'nın 70. Maddesinde Sayılan Mal ve Hakların Kiralanmasında Sorumluluk:**

KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri verginin konusuna girmektedir. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması,
- Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması,

şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Kiralama işleminin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir.

Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde ise kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Buna göre, Maliye Bakanlığı 30 Nolu KDV Genel Tebliği ile, GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerini sorumluluk kapsamına almıştır. KDVK'nun 17/4-d maddesinde yer alan gayrimenkul istisnası dolayısı ile sorumluluk burada uygulanmaz.

Yine, 30 Nolu KDV Genel Tebliğinde menkul mal veya hakkın sahibi olan kimsenin, başka faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefiyeti yoksa, kiracı da gerçek usulde KDV mükellefi ise, kiralama işlemi ile ilgili KDV'nin kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanıp 2 nolu KDV beyannamesi vermesi gerektiği belirtilmiştir.

**Örneğin;** KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan binek araçlarının kiralanması kiralayan şirket tarafından brüt kira tutarının % 18'i olarak KDV hesaplanacak ve sorumlu sıfatıyla ödenecektir. Buna karşılık KDV mükellefiyeti olmayan bir kişi veya kuruluş otomobil kiraladığında KDV sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır.

#### **d) Telif Kazançlarında KDV Sorumluluğu(GVK.19 Mad.):**

Bilindiği üzere GVK'nın 18. maddesi sanatçı ve sanat eserlerine dönük kazanç istisnasını düzenlemekte olup, bu neviden kazançları nedeniyle gelir vergisi yönünden istisna hükümlerine tabi olsa da, KDV yönünden istisna kapsamında olmayıp, bunların yaptıkları teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV kendilerine ödenmeyerek sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

Tevkifat uygulaması için, mükellefin KDV'ne tabi işlemlerinin tamamının GVK 18.maddesi kapsamında olması ve hizmet bedellerinin tamamı üzerinden GVK 94.madde gereğince tevkifat yapılıyor olması gerekir. (19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ.

### e) Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk

Uygulamada, gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmeler KDV mükellefiyeti olmayan;

- amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklâm vermektedir.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâmı alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde, reklâmı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Reklâm verenlerin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde ise reklâm hizmetine ilişkin KDV, başka nedenlerle KDV mükellefiyeti bulunsun bulunmasın reklâm alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir.

#### 2. Kısmi Sorumluluk Uygulamasının Geçerli Olduğu Haller:

KDV'de kısmi sorumluluk uygulaması geçerli olduğu işlemler ise aşağıdadır.

Bu işlemlerde teslim ve hizmetlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için ilgili bölümlerde belirlenen orandaki kısmi alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecek, tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılara ödenecek ve bunlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir.

Kısmi tevkifa konusuna giren işlemler yazımızın ilerleyen bölümlerde başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### a) Fason Olarak Yapıtılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulaması( 107 No'lu KDV G.T)

105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre; 51, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tevkifat uygulaması, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren düzenlenecek faturalara konu işlemler için geçerli olacaktır.

Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de tevkifat uygulamasına tabidir

Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

Ütüleme, çözücü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardon, yakma, yıkama, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir.

Ancak, bu işler tevkifata tabi olmayan boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama hizmetleri gibi işlem göreceklerdir.

Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile, vergi tutarlarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı, ayrı göstereceklerdir.

**b) İthalatçılar, Rafineriler, Akaryakıt Dağıtım Firmaları Ve Akaryakıt Bayileri Dışında Kalan Satıcıların Sorumluluk Uygulaması:**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 68 seri nolu KDV genel tebliği ile KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usulde KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışları tevkifat altına alınmıştır.

Bu Tebliğ'in yayımını izleyen ay başından itibaren, ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin % 90'ı satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacaktır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu vergi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Satıcıların ise; katma değer vergisinin

% 10'unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyecekleri tabiidir.

İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, sözü edilen ürünleri yukarıda sayılanlar dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacak, teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

Ancak, 85 no'lu KDV Tebliğinde;

*"68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde(7), ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından yapılan akaryakıt ürünü teslimlerinde, teslim bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin % 90'ının alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.*

*Söz konusu tevkifat uygulaması katma değer vergisi ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli olduğundan, ithalinde katma değer vergisi ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden katma değer vergisi ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacak,*

hesaplanan katma değer vergisinin tamamı genel esaslara göre beyan edilip ödenecektir “ denilmiştir.

85 no'lu KDV Genel Tebliği ile uygulama sadece, katma değer vergisi ödenmeden yurda getirilen petrol ürünleri ile sınırlandırıldığından, nerdeyse pratikte uygulama olanağı kalmamıştır..

**c) Alüminyum Profil Ve Alüminyum Levha Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması**

105 no'lu KDV Genel Tebliği ile konuya ilişkin açıklama yapılmış;

104 no'lu KDV tebliği ile yapılan düzenleme ile tevkifat kapsamına alınan alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde tevkifat uygulamasının, bu Tebliğin yayımını izleyen ayın başından itibaren yapılacak teslimlerde geçerli olmak üzere, aşağıdaki şekilde yürütülmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde KDV tevkifatı;

- bunları doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile

- bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerinde,

uygulanacak, profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimleri KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin değişiklik yaptığı, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.3) numaralı bölümü kapsamına giren ve levha ile profil dışında kalan diğer alüminyum mamullerinin her safhasında KDV tevkifatı uygulanacağı tabiidir.

**d) Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde KDV Sorumluluk Uygulaması (107 No'lu KDV GT.)**

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin tesliminde, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren geçerli olmak üzere, (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre; kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı ile Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin tesliminde alıcılar tarafından (1/2) oranında tevkifat uygulanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

**e) Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Tevkifat Uygulaması:**

107 No'lu KDV Tebliği ile, Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimlerinde, bu Tebliğin yayımını izleyen günden başlamak üzere 1/2 oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasından doğan iade talepleri, 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde yer alan iade uygulamasına ilişkin açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecek. alıcılar tarafından (1/2) oranında tevkifat uygulanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

İlgili tebliğ 110 no'lu KDV tebliği ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

107 (R.G.de hatalı yazılmış 108 no.lu olmalı) Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/2) bölümünün birinci paragrafı bu Tebliğin yayımını izleyen günden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde, bu Tebliğin yayımını izleyen günden başlamak üzere (1/2) oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür."

**f) Turizm Acentesi, Rehber Ve Benzerlerince Verilen Hizmetlerde Sorumluluk Uygulaması:**

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen hizmetler, 110 nolu KDV genel Tebliğinin (B/1) bölümünde düzenlemeye konu edilmiştir, KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, ilgili tebliğin yayımını izleyen günden itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

**g) Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Sorumluluk Uygulaması;**

KDV Kanununun 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değişik 17/4-g maddesine göre plastik, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir. Hurdanın işleminden geçirilmek suretiyle yeni bir ürün haline geliyor olması nedeniyle, istisna kapsamında değerlendirilmeyerek tevkifat kapsamında olduğu yönünde 97 nolu G.tebliğ ile açıklama yapılmıştır.

## h) Bakır Ürünlerinde Sorumluluk Uygulaması;

Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Tebliğin yayımını izleyen ayın başından itibaren **(104 seri no.lu tebliğ ile değişen ibare.Yür:3.5.2007)** bakır ve alaşımlardan, çinko ve alaşımlarından alüminyum ve alaşımlarından mamul;(\*) anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici (cevherden üretim yapanlar) veya ithalatçılarının bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

## i) İşgücü Hizmetlerinde KDV Sorumluluk Uygulaması;

Maliye Bakanlığı, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine konuyla ilgili işlemlerin niteliğinin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşandığı. Bu tereddütlerin giderilmesine yönelik olarak 23.06.2010 tarih ve KDVK-59/2010-7 sayılı sirkü ile işgücü teminine ilişkin geniş bir açıklama yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9/1 maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV'sini %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüştür.

Bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Ancak Bakanlığa intikal eden olaylarda, İş gücü teminine ilişkin işlemlerin niteliğinin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşandığı, konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

### Konuyla İlgili Yasal Hüküm ve Düzenlemeler:

KDV Kanununun 9/1 maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımızın yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.1) numaralı bölümünde, 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü temin hizmetine ait KDV nin %90 oranında tevkifata tabi tutularak bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Ayrıca, 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2) numaralı bölümünde de; 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de

5/1/2006 tarihinden itibaren satın aldıkları işgücü temin hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına dâhil edilmişlerdir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetlerinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin % 90 oranında tevkifat uygulayacaklardır.

### **İşgücü Temin Hizmetlerinin Kapsamı,**

Yukarıda belirtilen düzenlemelere göre tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır.

Öte yandan, eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, söz konusu tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca diğer KDV genel tebliğleri ile tevkifat uygulaması kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulamasına devam edileceği tabiidir.

### **Değerlendirme,**

Bu açıklamalar çerçevesinde; işgücü temin hizmetinden bahsedilebilmesi için temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmeye ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması ve hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırılabilmesi yeterlidir. Öte yandan, temin edilen elemanların işletmenin mal veya hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

Bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

Hizmetin niteliğinin tespit edilmesinde, temin edilen elemanların SSK primlerinin, tedavi giderlerinin, işyerinde yeme içme ve barınma gibi ihtiyaçlarının hizmeti satın alan işletme tarafından karşılanıp karşılanmadığı vb. hususlarda yapılmış belirlemeler de dikkate alınacaktır.

**Örnek 1:** (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım

dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (ücret akdi ile kendisine bağlı bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda anlaşmıştır.

(A) hastanesine verilen bu ve benzeri hizmetlerde kullanılan elemanların, esas itibariyle hastane yönetiminin bilfiil sevk ve idaresi altında çalışması gerektiğinden, (B) tarafından (A) ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 2:** Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncularını bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncularından seçmiş ve (C) ye göndermiştir.

(D) tarafından verilen söz konusu hizmet, (C) ye gönderilen oyuncuların kendi bordrolu çalışanı olup olmadığına bakılmaksızın, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D) nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, (D) nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya varmış olmaları ve ödemelerini (C) den almaları halinde, bunlar için tevkifat uygulanmayacaktır.

Öte yandan (D) nin, doğrudan kişisel başvurular üzerine anlaşmaya vardığı kişilerden (aralarında ücret akdi bulunmayanlardan) seçtiği oyunculara yapacağı ödemelerde de tevkifat uygulanmayacaktır. (D) nin, söz konusu oyuncuları başka bir ajanstan temin etmiş olması halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında diğer ajansa yaptığı ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV nin %90 ını tevkif etmesi ve sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekecektir.

**Örnek 3:** (T) Ticaret Odası, ihtiyacı olan araçları satın almak yerine kiralama yoluyla (K) Araç Kiralama A.Ş.den temin etmiştir. Yapılan sözleşme gereğince araçları kullanacak şoförler de araçlarla birlikte (K) tarafından temin edilmiştir.

(K) nin şoförüyle birlikte vermiş olduğu araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (T) de olacağından, şoförle (T) arasında hizmet akdi olmaması kaydıyla, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (T) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

**Örnek 4:** (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

Bu işlemde, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmeti, temin edilen operatörün sevk ve idaresi (F) de olacağından,

işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

**Örnek 5:** (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, (N) firması taşıma işini gerekli ekipmanla birlikte 6 eleman kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (N) firmasında olduğundan, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 6:** Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işlemde, söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

**Örnek 7:** Sağlık Bakanlığına bağlı (S) Hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

(Y) nin vermiş olduğu şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) Hastanesinde olacağından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

**Örnek 8:** (B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak

hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.

Bu işlemde söz konusu hizmet, belediyenin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılması vb. hizmetleri de kapsamı halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

**Örnek 9:** Kamu kurumuna ait bir kreşin personel ihtiyacının (bakıcı anne, öğretmen ve hizmetli) karşılanması için (G) firması ile bir hizmet alım sözleşmesi imzalanmıştır. Söz konusu hizmet kamu kurumunun sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, "işgücü temin hizmeti" kapsamında ilgili kamu kurumu tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 10:** (J) Ltd. Şti. idare binasının temizliği, personelin yemek yediği alakart lokantada servis hizmetlerinin yapılması, bulaşıkların yıkanması ve odacılık hizmetleri için (T) firması ile anlaşmış, (T) firması kendisine iş akdi ile bağlı 10 elemanını bu iş için (J) ye göndermiştir.

Bu işlemde, söz konusu hizmetler (J) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (J) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 11:** (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır. Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem iş gücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecek ve bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**Örnek 12:** Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

Söz konusu hizmet, (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurtdışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş

merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurtdışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

**Örnek 13:** Bir üniversiteye bağlı hastane, "yeni doğan bebeklerde rastlanılan 3 adet metabolik bozukluk sebebiyle meydana gelen hastalıkların taranması amacıyla yapılan testleri ve sonuçlarının ilgili birimlere iletilmesi" hizmetini (Z) firmasından satın almaktadır.

(Z) firması, hastanenin yeni doğan ünitesindeki bebeklerden alınan numunelerin analizlerinin yapılması, doğrulanması, elektronik ortamda kaydedilmesi, sonuçların ilgili birimlere iletilmesi, numunelerin arşivlenmesi, arşiv odalarının tesis, bakım ve güvenliği ile mevcut donanım, ağ yazılım, otomasyon sisteminin bakım, onarım, revizyon ve idamesi hizmetini 35 eleman ile hastaneye ait mekanlarda (hastane binasında veya laboratuvarlarında) vermektedir.

Söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden, "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, hastane tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 14:** (G) özel güvenlik firması bir bankanın yalnızca güvenlik sistemlerinin kurulması ve montajı işini üstlenmiştir.

Güvenlik sistemlerinin kurulumu ve montajı işi, "özel güvenlik hizmeti" veya "işgücü temin hizmeti" kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden, bu hizmete ilişkin bedel üzerinden tevkifat uygulanmayacaktır.

**Örnek 15:** (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, söz konusu hizmet OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 16:** İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü temin hizmeti alımı mahiyetinde olduğundan işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 17:** Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.

Bu işlemde hizmet, su işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında yürütülebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

**Örnek 18:** (Y) firması ile bir ilçe belediyesi, ilçedeki park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

**Örnek 19:** (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu işlemde söz konusu hizmetin hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında olmaksızın verilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmet işgücü temin hizmetleri kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel sağlık işletmesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

**Örnek 20:** (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

Söz konusu iş, (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü dışında yürütülmesi mümkün olmadığından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

## **J) Özel Güvenlik Hizmetlerinde Sorumluluk Uygulaması:**

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen özel güvenlik hizmetleri aynı Tebliğin (A/3) bölümü ile tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu hizmetlerde 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.2.) bölümüne göre tevkifat oranı 1/2 olarak uygulanmaktadır.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra bütün KDV mükelleflerine verilen özel güvenlik hizmetlerinin tevkifat uygulaması kapsamına alınması ve bu hizmetlerin tamamında tevkifat oranının 4/5 olarak uygulanması uygun görülmüştür.

### 3. Sorumluluk (Tevkifat) Uygulaması: (89 ve 91 Nolu KDV G.T)

3065 sayılı kanuna bağılı olarak yayımlanan 89 ve 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde de inşaat taahhüt işleri, temizlik hizmeti ,özel güvenlik hizmetleri ,makine, teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri ,personele verilen yemek servisi ve danışmanlık ve denetim hizmetleri sorumluluk kapsama almıştır.

#### a) Sorumluluk Getirilen Kuruluşlar:

- ❖ Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- ❖ Döner sermayeli kuruluşlar,
- ❖ Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- ❖ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Üniversiteler ( vakıf üniversiteleri hariç),
- ❖ Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları,
- ❖ Bankalar ve özel finans kurumları,
- ❖ Kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT'ler),
- ❖ Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- ❖ Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlem borsaları dahil bütün borsalar,
- ❖ Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.) (95 numaralı KDV Genel Tebliği),
- ❖ Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, söz konusu hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler,

Birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde KDV tevkifatı yapmak ve 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemek durumundadırlar.

#### b) Tevkifat Yapılacak İşlemler: (89 ve 91 Nolu KDV G. T.)

- ❖ Yapım işleri ile bu işlere ait mühendislik, mimarlık ve etüd proje hizmetleri,
- ❖ Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- ❖ Özel güvenlik hizmetleri,
- ❖ Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- ❖ Her türlü yemek servisi,

❖ Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

Alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin tebliğde belirlenen oranlara göre bulunacak kısmının bu kurum ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

**c) Tevkifat Uygulamasında Sınır:**

Tevkifat kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2010 yılı için katma değer vergisi dahil 680 TL olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 680 TL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

**4. Güncel KDV Tevkifat oranları:**

Güncel olarak uygulanan KDV Tevkifat oranları tablo olarak aşağıya çıkartılmıştır.

KDV Tevkifatına Tabi Mal veya Hizmet	Tevkifat Oranı	KDV Tevkifatını Yapacak Olanlar	KDV Genel Tebliği
KDV mükellefi olanların, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak vb. şekillerde reklam vermeleri	Tamamı	Reklamı verenler tarafın-dan (Reklamı verenin gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması ve reklamı alanın gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmaması şartıyla)	30
Hurda metal teslimleri;  Hurda metal, hurda cam, hurda plastik ve atık kağıt teslimleri KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, KDV Kanunu'nun 18'nci maddesi uyarınca hurda mal tesliminde bulunan mükellefin istisnadan vazgeçmesi halinde tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte, 07.06.2008 tarihinden başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçe teslimleri istisna kapsamında çıkarılmış ve 110 nolu Tebliğle tevkifat kapsamına alınmıştır.	% 90	Alım yapanlar	51
		-(İthal edilen hurda metallerin yurt içindeki ilk satış ve teslimlerinde tevkifat yapılmayacaktır)	53
			58
			70
		-(Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birlikler ve kamu	81
		iktisadi teşebbüsleri tara-ından yapılan hurda metal teslimlerinde katma değer vergisi tevkifatı uygulanmayacaktır.)	85
			86
			89
			91
			97
		110	
KDV ödenmeksizin yurda getirilen	% 90	Alım yapanlar	68

KDV Tevkifatına Tabi Mal veya Hizmet	Tevkifat Oranı	KDV Tevkifatını Yapacak Olanlar	KDV Genel Tebliği
petrol ürünlerinin gerçek usulde KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışları			85
İş gücü hizmet alımlarında	%90	KDV Mükellefleri ve KDV Mükellefi olmasalar dahi sorumlu tayin edilen kuruluşlar  (Sorumlu tayin edilen kuruluşlardan alınan iş gücü hizmetleri için tevkifat yapılmayacaktır.)	96
			97
Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde.  (KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermaye-lerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanlar) bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.)	%90	Alım Yapanlar	96
			97
			104
Hurdadan elde edilenler dışındaki Bakır, Alüminyum ve Çinko külçe teslimleri  (Bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin teslimi bu kapsamda tevkifata tabidir.)  (KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermaye-lerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçılarının bu kapsamdaki teslim-lerinde tevkifat uygulanmayacaktır	% 90	Alım yapanlar,  (Alüminyum profil ve alüminyum levha teslim-lerinde KDV tevkifatı; - bunları doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile - bunları ithal edenler tara-ından yapılacak ilk teslim-lerinde, uygulanacak, profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimleri KDV tevkifatı yapılmayacaktır.)	95
			97
			104
			105

<b>KDV Tevkifatına Tabi Mal veya Hizmet</b>	<b>Tevkifat Oranı</b>	<b>KDV Tevkifatını Yapacak Olanlar</b>	<b>KDV Genel Tebliği</b>
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri  (KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermaye-lerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.)	% 90	Alım yapanlar	108
Yemek Servisi, Bahçe ve Çevre Bakım, Danışmanlık ve Denetim ile Uluslararası Gözetim Şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri	1 / 2	Sorumlu Tayin Edilen Kuruluşlar	91
			92
			95
Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde	1 / 2	Alım yapanlar	51
			53
			58
			107
Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimleri (KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermaye-lerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.)	1 / 2	Alım yapan gerçek usulde KDV mükellefleri ve sorumlu tayin edilen kuruluşlar	108
			110
Yapı denetim hizmetleri	1 / 2	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve sorumlu tayin edilen kuruluşlar	93
			99
Turizm acente, rehber vb. lerinin turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri	2 / 3	Hizmeti alan işletmeler	110
Temizlik hizmetleri	2 / 3	Sorumlu Tayin Edilen Kuruluşlar	91
			92
			95
Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,	1 / 6	Sorumlu Tayin Edilen Kuruluşlar	91
			92

KDV Tevkifatına Tabi Mal veya Hizmet	Tevkifat Oranı	KDV Tevkifatını Yapacak Olanlar	KDV Genel Tebliği
			95
			99
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,	1 / 3	Sorumlu Tayin Edilen Kuruluşlar	91
			92
			95
Özel güvenlik hizmetleri	4 / 5	Tüm KDV mükellefleri	91
			92
			95
			104

##### 5. Sorumluk Kapsamında Yapılan İşlemlerde KDV İadesi:

- ❖ Hurda Teslimleri (Sadece İstisnadan Vazgeçen Mükellefler İçin) (KDVK Md. /1) Bakır Ürünlerinde Tevkifat Uygulaması

Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı 2.000 TL'dir. (86-96 no'lu KDV Tebliği)

İhracatçı mükelleflerin, hurda metal ihracatı nedeniyle doğan ve nakden talep edilen iade alacaklarının, ihraç malının satın alınması sırasında tevkifata tabi tutulup sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergiye ait kısmı, inceleme raporu ve teminat aranmadan iade edilecektir. Ancak bu iade işleminin yapılabilmesi için tevkifat uygulaması ve ihracat istisnası ile ilgili olarak Genel Tebliğlerde belirtilen belgelerin ibrazı şarttır.

"İhraç edilen hurda metal nedeniyle satıcıya ödenen katma değer vergisi ile diğer gider ve harcamalardan bu ihracata isabet eden kısma ait olup nakden talep edilen vergiler ise 2.000 lirayı aşmamaları halinde teminat ve inceleme raporu aranmadan, 2.000 lirayı aşmaları halinde Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibraz etmeyenler için aşan kısmın yarısı kadar teminat karşılığında iade edilecektir. Teminat karşılığı iadelerde teminat, inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir." (58 no'lu KDV Genel Tebliğ)

- ❖ 91 Seri No'lu KDV genel tebliğine göre, yukarıda belirtilen tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilmekte, teminat mektupları da vergi inceleme raporlarının düzenlenmesinden sonra çözülmekteydi. 95 Seri No'lu KDV genel tebliği ile yapılan değişikliğe göre, tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının "kendi vergi borçlarına" mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000,00 YTL'yi (Bin YTL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin (tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örnekleri veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesinin dilekçeye eklenmesi gerekmektedir) tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

95 Seri No'lu KDV genel tebliği ile sadece yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu ile de yerine getirilmektedir. Ancak, yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsuben iade, 86 Seri No'lu KDV genel tebliğinin (B/3) numaralı bölümünde belirtilen vergi ve SSK prim borçları için geçerlidir. Mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talep etmiş olması halinde teminat ve inceleme raporu yanında YMM tasdik raporu aranmayacaktır.

- ❖ 96 no'lu KDV tebliği kapsamında İşgücü hizmetleri kapsamında yapılan tevkifat uygulamasından doğan KDV iade alacaklarında nakden ve mahsuben KDV iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.
- ❖ Fason olarak yaptırılan Tekstil ve konfeksiyon işlerinden yapılan tevkifatlarda 107 nolu KDV genel tebliğine göre bu uygulamadan doğan KDV iadesi alacakları miktarına bakılmaksızın sadece vergi inceleme raporlarına göre iade edilmektedir.
- ❖ Pamuk tiftik,yün,yapağı,hampost, ve deri ve Büyük ve Küçükbaş hayvan etlerinin teslim işlemlerindeki tevkifat uygulamasında Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı 4.000 TL'dir. (86-96 no'lu KDV Tebliği) kendi vergi borçlarının yanında şirket ortaklarının vergi borçlarına (Sadece adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı komandit şirketlerde komandite ortakların) vergi borçları ile sınırlıdır. İlgili incelemeler aynı zamanda YMM KDV iadesi tasdik raporu ile yerine getirilebilecektir.
- ❖ Turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle geçerlilik kazanacaktır.

### III. SONUÇ:

Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınabilmesi amacı ile katma değer vergisinin kısmen veya tamamen işlemi yapana ödenmeyerek, işlemi yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile doğrudan ilgili vergi dairesine yatırılması mecburiyeti getirmeye yetkili kılınmıştır

KDV tevkifatı, katma değer vergisinin tümünün veya bir kısmının, işlemi yapan mükellefin eline geçmeksizin doğrudan hazineye intikal ettirilmesi suretiyle, verginin emniyet altına alınmasını sağlayan bir uygulamadır. Bu uygulamayla sahte belge kullanımının önüne geçilme amaçlanmıştır.

Bu bültenimizde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanılarak vergilemenin istisnası olan sorumluluk (tevkifat) müessesesi incelenmiş ve konu hakkında kanuni düzenlemeler, ilgili tebliğler ve uygulamaya yön vermek amacıyla bazı muktezarlarla ile konu irdelenmeye çalışılmıştır.

**Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)**